



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä elokuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 2 artiklan 1 alakohta – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – 9 artiklan 2 kohdan b alakohta – Kuljetuspalvelujen suorituspaikka – Risteilyt Mosel-joella – Joki yhteishallintoalueena

Asiassa C-294/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 6.5.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.5.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Luxemburgin valtio

ja

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA vastaan

Navitours Sàrl,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa ensimmäisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit I. Ziemele, P. G. Xuereb ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Navitours Sàrl, edustajanaan C. Kaufhold, avocat,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehinään A. Germeaux ja T. Uri, avustajanaan F. Kremer, avocat,
- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja P.-L. Krüger,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja V. Uher,
kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan 1 alakohdan ja 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Luxemburgin valtio ja Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxemburgin verohallinto) ja toisaalta Navitours Sàrl ja joka koskee kyseisen yhtiön Mosel-joella suorittamien risteilypalvelujen kohtelua arvonlisäverotuksessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

- 3 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välillä näiden kahden valtion välisen yhteisen rajan määrittelemisestä tehdyn, Luxemburgissa 19.12.1984 allekirjoitetun sopimuksen (jäljempänä 19.12.1984 tehty sopimus) 1 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:
"Kaikkialla, missä Mosel, Sauer ja Orne muodostavat 26.6.1816 tehdyn sopimuksen mukaisen rajan, ne ovat yhteistä aluetta, jolla molemmat sopimusvaltiot käyttävät suvereniteettia yhdessä."
- 4 Mainitun sopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:
"Sopimusvaltioiden on ratkaistava yhteisellä alueella, jolla valtiot käyttävät suvereniteettia yhdessä, sovellettavaa oikeutta koskevat kysymykset täydentävällä sopimuksella."

Unionin oikeus

- 5 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1). Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi pääasiaan sovelletaan kuitenkin edelleen kuudetta direktiiviä.
- 6 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisävero oli kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

7 Direktiivin 3 artiklan 1–3 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

’jäsenvaltion alueella’ maan aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

– –

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa ’maan alue’ vastaa Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 227 artiklassa.

3. ’Maan alueeseen’ eivät kuulu seuraavat kansalliset alueet:

– Saksan liittotasavalta:

Helgolandin saari,

Büsingenin alue;

– –”

8 Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

– –

b) kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 Luxemburgilainen yhtiö Navitours tarjoaa risteilypalveluja sillä Mosel-joen osuudella, joka on 19.12.1984 tehdyn sopimuksen 1 artiklan mukaisesti Saksan liittotasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan yhteishallinnassa (jäljempänä Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalue). Tämän erityisaseman vuoksi Luxemburgin verohallinto oli useiden vuosien ajan katsonut, ettei kyseinen liiketoiminta kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan, minkä vuoksi se ei ole vaatinut arvonlisäveron maksamista Navitoursin henkilökuljetuspalvelujen lippujen myynnistä.

- 10 Luxemburgin verohallinto antoi 5.8.2015 viran puolesta verotuspäätökset, jotka koskivat Navitoursin liikevaihtoa vuosilta 2004 ja 2005 ja joissa kyseisen yhtiön suorittamien kuljetuspalvelujen katsottiin olevan arvonlisäverollisia.
- 11 Nämä verotuspäätökset johtivat Cour d'appelin (ylioikeus, Luxemburg) 10.7.2014 antamaan tuomioon Navitoursin ja verohallinnon välisessä oikeudenkäynnissä, joka koski kyseisen yhtiön suorittaman aluksen hankinnan verokohtelua. Tuon tuomion mukaan joko Luxemburgin suurherttuakunta tai Saksan liittotasavalta voi kantaa arvonlisäveroa henkilökuljetuspalveluista Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalueella. Jos Saksan veroviranomaiset eivät kannan veroa, kaksinkertaisen verotuksen vaaraa ei ole.
- 12 Navitoursin 5.8.2015 päivätyistä verotuspäätöksistä tekemän oikaisuvaatimuksen tultua hylätyksi kyseinen yhtiö nosti kumoamiskanteen tribunal d'arrondissement de Luxembourgissa (piirituomioistuin, Luxemburg).
- 13 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg hyväksyi kanteen 23.5.2018 antamallaan tuomiolla ja katsoi, että koska kyseiset kuljetuspalvelut sijaitsivat Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalueella, sekä Saksan liittotasavalta että Luxemburgin suurherttuakunta saattoivat kantaa arvonlisäveron, mutta että Navitoursin toiminnan erityinen sijainti edellytti sellaisen järjestelmän käyttöönottoa, jolla voidaan varmistaa arvonlisäveron kanto mutta välttyä kuitenkin kaksinkertaiselta verotukselta. Koska tällaista järjestelmää ei ollut, kysymystä Navitoursin harjoittamien toimintojen verotuksellisesta liittymästä tiettyyn valtioon ei ollut ratkaistu, joten Luxemburgin verohallinto ei voinut perustellusti verottaa tämän yhtiön liikevaihtoa.
- 14 Luxemburgin valtio ja Luxemburgin verohallinto valittivat tästä tuomiosta Cour d'appeliin, joka pysytti tuomion 11.12.2019 antamallaan tuomiolla, josta asianosaiset tekivät kassaatiovalituksen.
- 15 Luxemburgin valtio ja Luxemburgin verohallinto väittävät valituksessaan, että kuudetta direktiiviä ja tarkemmin sen 2 artiklaa sovelletaan kyseisiin kuljetuspalveluihin.
- 16 Koska Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Luxemburg) oli epävarma tämän direktiivin tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sovelletaanko [kuudennen direktiivin] 2 artiklan 1 alakohtaa – – ja/tai [saman] direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa – – ja johtavatko ne arvonlisäveron kanton Luxemburgissa henkilökuljetuspalveluista, joiden suorittamisesta vastaa Luxemburgiin sijoittautunut palvelujentarjoaja, jos mainitut palvelut suoritetaan yhteishallintoalueella, joka määritellään [19.12.1984 tehdyssä sopimuksessa] yhteiseksi alueeksi, jolla Luxemburgin suurherttuakunta ja Saksan liittotasavalta käyttävät suvereniteettia yhdessä, ja jonka osalta mainitut valtiot eivät ole tehneet kuljetuspalveluiden arvonlisäverotusta koskevaa sopimusta, jonka tekemisestä määrätään [mainitun sopimuksen] 5 artiklan 1 kappaleessa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi verottaa risteilypalveluja, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut

palvelujen tarjoaja suorittaa alueella, joka on kyseisen jäsenvaltion ja toisen jäsenvaltion välillä tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla näiden jäsenvaltioiden yhteinen alue, jolla ne käyttävät suvereniteettia yhdessä.

- 18 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.
- 19 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.
- 20 Kyseisen 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan kuljetuspalvelun suorituspaikka on kuitenkin paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu.
- 21 Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat suoritukset ovat kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja ”palvelujen suorituksia” ja että verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa ne vastikkeellisesti.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien lähtee kuitenkin siitä, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja ”kuljetuspalveluja”, joiden suorituspaikka on Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalue, ja se ilmaisee epäilyksensä siitä, voiko Luxemburgin suurherttuakunta verottaa tällä yhteishallintoalueella suoritettuja kuljetuspalveluja, koska ei ole varmuutta siitä, voidaanko ne katsoa suoritetuiksi 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna ”maan alueella”.
- 23 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevissa palveluissa on kyse erityisesti laivaristeilyistä, jotka päättyvät samaan paikkaan kuin mistä ne ovat alkaneet. Näin ollen on ensiksi tutkittava, kuuluvatko tällaiset palvelut todellakin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuljetuspalveluina.
- 24 Tältä osin on todettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole määritelty tähän säännökseen sisältyvää kuljetuspalvelujen käsitettä.
- 25 Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, sellaisten ilmaisujen merkitys ja ulottuvuus, joita ei ole määritelty unionin oikeudessa, on määritettävä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka niillä on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon asiayhteys, jossa niitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon ne kuuluvat (tuomio 1.10.2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Ilmaisun ”kuljetuspalvelut” tavanomaisesta merkityksestä yleiskielessä on todettava, että sillä tarkoitetaan suorituksia, jotka muodostuvat henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksesta paikasta toiseen. Tämä käsite on riittävän laaja voidakseen sisältää palveluja, joiden perustavanlaatuisen osa on, että henkilöitä kuljetetaan huomattavia matkoja, vaikka tämä palvelu alkaa ja päättyy samassa paikassa ja vaikka sen tarkoituksena on matkailu.
- 27 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan päämäärä tukee tällaista tulkintaa.

- 28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää tulojen verottamatta jääminen (tuomio 8.5.2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Erityisesti kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan osalta oikeuskäytännössä on katsottu, että tässä säännöksessä ilmaistu sääntö on välttämätön, koska kuljetus on erityislaatuinen palvelusuoritus, joka voidaan toteuttaa useiden jäsenvaltioiden alueella, minkä vuoksi sen verotukseen on sovellettava sellaista erilaista perustetta, jolla jäsenvaltioiden verotusvallat on voitava rajata suhteessa toisiinsa. Tämän kuljetuspalveluja koskevan erityisen liittymäsäännön tarkoituksena on varmistaa, että kaikki jäsenvaltiot verottavat niiden alueella suoritettuja kuljetuspalvelujen osia (tuomio 6.11.1997, Reisebüro Binder, C-116/96, EU:C:1997:520, 13 ja 14 kohta).
- 30 Nämä näkökohdat pätevät myös silloin, kun palvelu, jonka perustavanlaatuinen osa muodostuu henkilöiden kuljetuksesta, alkaa ja päättyy samassa paikassa ja kun tämän suorituksen tarkoituksena on matkailu.
- 31 Tämän tuomion 26 kohdassa esitettyä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä, että unionin tuomioistuin totesi 1.10.2015 antamassaan tuomiossa Trijber ja Harmsen (C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:641), että toiminta, jossa matkustajia otetaan vastikkeellisesti veneen kyytiin tilaisuuksiin, joissa he voivat tutustua kaupunkiin vesiteitse, ei muodosta palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/123/EY (EUVL 2006, L 376, s. 36) 2 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua ”kuljetusalan” palvelua, joka on suljettu kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.
- 32 Tältä osin on riittävää huomauttaa, että – kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 21–23 kohdassa – kun otetaan huomioon yhtäältä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan ja toisaalta direktiivin 2006/123 2 artiklan 2 kohdan d alakohdan erilaiset tavoitteet, ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu käsite ”kuljetuspalvelu” ja jälkimmäisessä säännöksessä tarkoitettu käsite ”kuljetusalan palvelut” eivät vastaa toisiaan. Näin ollen ei voida katsoa, että palvelut, jotka eivät kuulu toiseen näistä käsitteistä, olisi välttämättä suljettu ensimmäisen käsitteen soveltamisalan ulkopuolelle.
- 33 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelut, jotka koostuvat erityisesti laivaristeilyistä, jotka päättyvät samaan paikkaan kuin mistä ne ovat alkaneeet, kuuluvat siis kuljetuspalveluina kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan.
- 34 Koska – kuten tämän tuomion 20 kohdassa on palautettu mieleen – kuljetuspalvelujen suorituspaikka on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu, on siis katsottava, että pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorituspaikka on Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalue.
- 35 Seuraavaksi on määritettävä, onko verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tällä yhteishallintoalueella suorittamista vastikkeellisista kuljetuspalveluista suoritettava arvonlisävero, koska ne suoritetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”maan alueella”.

- 36 Ilmaisu ”maan alue” määritellään kuudennen direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa, ja sillä tarkoitetaan ”[ETY:n] perustamissopimuksen alueellista soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa”. Lisäksi kyseisen 3 artiklan 3 kohdassa luetellaan ne yksittäisten jäsenvaltioiden alueet, jotka eivät kuulu maan alueeseen.
- 37 Tältä osin on todettava yhtäältä, että ETY:n perustamissopimuksen 227 artiklaa seuranneen EY 299 artiklan 1 kohdassa määrätään, että perustamissopimusta sovelletaan muun muassa Saksan liittotasavallassa ja Luxemburgin suurherttuakunnassa. Kyseisen 299 artiklan 2–6 kohdassa säädetään tietyistä erityispiirteistä ja poikkeuksista, jotka eivät kuitenkaan koske näitä kahta jäsenvaltiota. Toisaalta kuudennen direktiivin 3 artiklan 3 kohdassa ei mainita niiden yksittäisten jäsenvaltioiden alueiden joukossa, jotka eivät kuulu maan alueeseen, Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoaluetta.
- 38 Lisäksi siltä osin kuin unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut, että kuudennen direktiivin järjestelmää sovelletaan sitovasti ja pakottavasti jäsenvaltioiden koko alueella ja että kunkin jäsenvaltion asiana on määrittää kyseisen alueen ulottuvuus ja rajat yhdenmukaisesti kansainvälisen julkisoikeuden säännösten kanssa (tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 54 ja 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), on vielä todettava, että sekä Saksan että Luxemburgin hallitukset ovat todenneet huomautuksissaan, että Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalue sijaitsee sekä Saksan liittotasavallan että Luxemburgin suurherttuakunnan osalta kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ja 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla ”maan alueella”.
- 39 Näin ollen kuljetuspalvelut, jotka verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa vastikkeellisesti Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalueella, suoritetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”maan alueella”, ja niistä on näin ollen suoritettava arvonlisäveroa.
- 40 Kun lisäksi otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen yhteishallintoalueen asema kahden jäsenvaltion yhteisenä alueena, jolla nämä valtiot käyttävät suvereniteettia yhdessä, ja koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly mitään nimenomaista mainintaa tällaisella yhteishallintoalueella suoritettujen palvelujen verotusta koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, nämä molemmat jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti verottaa näitä suorituksia.
- 41 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti katsonut ratkaisuehdotuksensa 68 ja 69 kohdassa ja kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, samojen liiketoimien kaksinkertainen verottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisiin periaatteisiin kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista (ks. vastaavasti tuomio 11.9.2003, Cookies World, C-155/01, EU:C:2003:449, 60 kohta ja tuomio 23.11.2017, CHEZ Elektro Bulgaria ja FrontEx International, C-427/16 ja C-428/16, EU:C:2017:890, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen se, että yksi niistä jäsenvaltioista, jotka käyttävät suvereniteettiaan tällaisella yhteishallintoalueella, kantaa siellä suoritetuista palveluista veroa, johtaa siihen, että toinen jäsenvaltio ei voi vuorostaan verottaa näitä samoja suorituksia. Tällä ei ole vaikutusta näiden jäsenvaltioiden mahdollisuuteen säännellä 19.12.1984 tehdyn sopimuksen 5 artiklan 1 kappaleen kaltaisella sopimuksella jollain muulla tavalla kyseisellä yhteishallintoalueella suoritettujen palvelujen verottamista, kunhan vältetään tulojen verottamatta jättäminen ja kaksinkertainen verotus.
- 42 Saksan hallitus väittää kuitenkin, että kuudennen direktiivin soveltamisessa ja tulkinnessa on noudatettava kansainvälisen oikeuden yleisiä periaatteita, jotka sen mukaan rajoittavat Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalueen kaltaisella yhteishallintoalueella itsemääräämisoikeuden

yksipuolista käyttöä, jonka osalta edellytetään toisen kyseessä olevan valtion suostumusta. Näin ollen Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan ei ole mahdollista käyttää arvonlisäveron alalla toimivaltaansa yhteisen suvereniteettinsa piiriin kuuluvalla alueella ilman 19.12.1984 tehdyn sopimuksen 5 artiklan perusteella tehtyä sopimusta. Saksan hallituksen mukaan tämä direktiivi ei myöskään ole esteenä sille, että asianomaiset jäsenvaltiot luopuvat väliaikaisesti verotuksesta näiden periaatteiden mukaisesti.

- 43 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäveroa kannetaan lähtökohtaisesti jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta suorituksesta, ja tästä yleisestä periaatteesta tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella (tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 Tämän tuomion 42 kohdassa selostettujen Saksan hallituksen väitteiden hyväksyminen merkitsisi sitä, että jäsenvaltioiden sallittaisiin perustaa alue, jolla siellä tarjotut palvelut jäisivät kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka asianomaiset jäsenvaltiot katsovat, että kyseinen alue on unionin arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettulla tavalla ”maan alueella”, eikä kyseiseen alueeseen sovelleta mitään poikkeusta.
- 45 Näiden väitteiden hyväksyminen johtaisi myös siihen, että jätettäisiin huomiotta verotuksen neutraalisuuden periaate, jonka mukaan samanlaisia liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita ei pidä kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 16.3.2017, Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), koska arvonlisäveroa ei kannettaisi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista palveluista, vaikka samat palvelut, joita muut toimijat suorittavat, ovat arvonlisäverollisia.
- 46 Näin ollen se, ettei Saksan liittotasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä ole tässä tapauksessa sopimusta arvonlisäveron kantamisesta Saksan ja Luxemburgin yhteishallintoalueen osalta, ei voi olla esteenä tällä yhteishallintoalueella suoritettujen palvelujen verottamiselle.
- 47 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion on kannettava veroa risteilypalveluista, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja suorittaa alueella, joka on kyseisen jäsenvaltion ja toisen jäsenvaltion välillä tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla näiden jäsenvaltioiden yhteinen alue, jolla ne käyttävät suvereniteettia yhdessä, ja johon ei sovelleta mitään unionin oikeudessa vahvistettua poikkeusta, kunhan toinen jäsenvaltio ei ole jo kantanut veroa näistä suorituksista. Se, että yksi näistä jäsenvaltioista kantaa näistä suorituksista veroa, johtaa siihen, että toinen jäsenvaltio ei voi vuorostaan verottaa näitä samoja suorituksia; tällä ei kuitenkaan ole vaikutusta näiden kahden jäsenvaltion mahdollisuuteen säännellä jollain muulla tavalla, muun muassa sopimuksella, kyseisellä yhteishallintoalueella suoritettujen palvelujen verottamista, kunhan vältetään tulojen verottamatta jättäminen ja kaksinkertainen verotus.

Oikeudenkäyntikulut

- 48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 2 artiklan 1 alakohtaa ja 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa

on tulkittava siten, että

jäsenvaltion on kannettava veroa risteilypalveluista, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja suorittaa alueella, joka on kyseisen jäsenvaltion ja toisen jäsenvaltion välillä tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla näiden jäsenvaltioiden yhteinen alue, jolla ne käyttävät suvereniteettia yhdessä, ja johon ei sovelleta mitään unionin oikeudessa vahvistettua poikkeusta, kunhan toinen jäsenvaltio ei ole jo kantanut veroa näistä suorituksista. Se, että yksi näistä jäsenvaltioista kantaa näistä suorituksista veroa, johtaa siihen, että toinen jäsenvaltio ei voi vuorostaan verottaa näitä samoja suorituksia; tällä ei kuitenkaan ole vaikutusta näiden kahden jäsenvaltion mahdollisuuteen säännellä jollain muulla tavalla, muun muassa sopimuksella, kyseisellä yhteishallintoalueella suoritettujen palvelujen verottamista, kunhan vältetään tulojen verottamatta jättäminen ja kaksinkertainen verotus.

Allekirjoitukset